

## **НЕОБХІДНІСТЬ ВВЕДЕННЯ ТЕРМІНУ «ТОЧКА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕННЯ» В ОБЛІКОВУ ТЕРМІНОЛОГІЮ НА ПРИКЛАДІ ІНФОРМАЦІЙНИХ ПОТОКІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАТРАТ**

**Резюме.** В статті обґрунтовано необхідність введення в облікову термінологію терміну «точка прийняття рішення», з метою ефективного розподілу на підприємствах повноважень і відповідальності між керівниками різних ієрархічних рівнів. На думку автора, даний термін допоможе чітко змодельовати взаємозв'язки та взаємозалежності між підрозділами підприємства. Основою для обґрунтування, виступають аналітичні методи та методи моделювання показника «точка прийняття рішення» на прикладі управлінського обліку затрат.

**The summary.** In the article grounded necessity of introduction to registration terminology of term «decision-making point», with the purpose of the effective distributing on the enterprises of plenary powers and responsibility between the leaders of different hierarchical levels. In opinion of author, this term will help expressly to model intercommunications and to interdependence between subsections of enterprise. By basis for a ground, analytical methods and methods of design of index come forward «point of decision-making» on an example management accounting of expenses.

**Ключові слова:** управлінський облік, інформаційні потоки, система управління, «точка прийняття рішення», відповідальність, повноваження.

**Постановка проблеми.** Становлення управлінського обліку в Україні відбувається шляхом інтеграції вітчизняної облікової системи до вимог, стандартів та положень міжнародної системи обліку. Разом з тим, формування методології управлінського обліку відбувається під впливом вітчизняних напрацювань у сфері бухгалтерського обліку, у якому часто зустрічаємо консервативні погляди та наукові розробки минулого століття. Загалом, даний процес проходить через масовість визнання інформаційної складової системи управлінського обліку для потреб внутрішніх користувачів окремо взятого суб'єкта господарювання та з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Інтеграційні процеси облікової системи на практиці, зумовлюють перегляд організаційної структури у напрямку децентралізації управлінських інформаційних систем та передачу частини повноважень і відповідної частини відповідальності «з гори до низу». Природно, що багаторічна традиційна «звичка» доведення бюджетних показників для виконання «з гори до низу» та об'єднання усієї повноти повноважень в одних руках, що масово діяла при застосуванні централізованої системи організації управління, знаходить свій відбиток і у сьогоденних процесах. Особливо, такі моменти відчутні при розподілі відповідальності і повноважень та визначенні конкретного працівника, що повинен приймати те чи інше рішення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій та виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** У наукових працях відомих вітчизняних та зарубіжних дослідників - Ентоні А. Аткинсона [1, с. 743 - 805], Ф. Ф. Бутинця [2, с. 41 - 52], М. А. Вахрушиної [3, с. 16 - 27], С. Ф. Голова [4, с. 404 - 506], М. Х. Корецького [5, с. 266 - 272], Ч. Хорнгрена [6, с. 269 - 273] вказано, що сукупність чинників щодо обмеження відповідальності та повноважень (в тому числі з прийняття різного роду управлінських рішень) повинно бути чітко окреслено та розподілено, в тому числі у внутрішній організаційній документації та обліковій політиці. Проте, не завжди, на практиці, керівник відповідного ієрархічного рівня управління при розподілі відповідальності отримує і рівнозначні повноваження. На нашу думку, таку ситуацію, в першу чергу, зумовлюють невірні організаційні підходи до становлення обліку відповідальності та прийняття рішень. Виходячи з цього, вважаємо, за доцільне розподіл повноважень на основі систем управлінського обліку потрібно здійснювати через визначення показника «точка прийняття рішення».

**Метою дослідження** - є теоретичне обґрунтування необхідності введення терміну «точка прийняття рішення» у систему управлінського обліку, зокрема, та в систему управління підприємством загалом.

**Постановка завдання дослідження.** Виходячи з окресленої мети, у статті розглянуто такі наукові завдання:

- передумови необхідності впровадження терміну «точка прийняття рішення»;

- моделювання показника «точка прийняття рішення» у інформаційних потоках підприємства;
- показник «точка прийняття рішення» та його місце у розподілі відповідальності та повноважень в обліковій та управлінській політиці підприємства.

**Передумови необхідності впровадження терміну «точка прийняття рішення».** Все частіше зустрічаємо в наукових працях підтвердження того, що управлінський облік займає провідне місце у внутрішніх інформаційних потоках підприємства та складає основу для прийняття управлінського рішення. Розподіл та закріплення всієї сукупності господарських процесів на підприємстві за виконавцями та відповідальними особами у системі управлінського обліку є визначальним для побудови обліку за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності». Проте, організаційні підходи, що використовуються для такого розподілу не завжди є вірними, оскільки не враховують важливість економічних показників та управлінських взаємозв'язків прийняття того чи іншого управлінського рішення, а лише відношення керівника до того чи іншого «центру відповідальності». Це в подальшому може призвести до нечіткого розподілу відповідальності та повноважень, що, у свою чергу, сприяє погіршенню взаємозв'язку та ефективності облікової та управлінської системи. Як наслідок, є можливість до виникнення таких недоліків:

- прийняття управлінських рішень, що негативно впливають на роботу інших підрозділів;
- покладення прийняття рішення на працівника, який не має на це відповідних повноважень;
- збільшення руху носіїв облікових документів через проходження зайвих ланок;
- підвищення ризику прийняття неправильних управлінських рішень некомпетентними працівниками;
- затримка термінової інформації;
- необґрунтованість прийняття рішення через недостатню кількість інформаційних ресурсів;
- втрата довіри покупців та постачальників.

Виходячи з вище окреслених недоліків організаційного розподілу відповідальності та повноважень, вважаємо за необхідність введення терміну «точка прийняття рішення», що буде враховувати не лише організаційну складову (відношення керівника до того чи іншого центру відповідальності), але й економіко-політичну (врахування стратегії всього підприємства та його окремих підрозділів, взаємозв'язків з покупцями, замовниками і постачальниками) та аналітичну (обґрунтування наявності інформаційної бази для прийняття рішення) у системі управлінського обліку.

Виходячи з основних функцій, які вносяться у поняття «точка прийняття рішення», можна окреслити визначення його терміну. Отож, «точка прийняття рішення» – це показник, що складає основу розподілу повноважень та сферу відповідальності, а також вказує на конкретний ієрархічний рівень, на якому повинно бути прийняте рішення в організаційно-модельній структурі підприємства, враховуючи організаційну, економіко-політичну та аналітичну складову.

**Моделювання показника «точка прийняття рішення» у інформаційних потоках підприємства.** При організації управлінського обліку за «центрами відповідальності» та «місцями виникнення» на підприємствах утворюються більш укрупнені переділи, які об'єднують в собі декілька «місць виникнення» та який очолює конкретний керівник (найнижчого ієрархічного рівня управління). В переважній більшості в таких центрах приймаються оперативні рішення щодо виконання функцій даного конкретного відділу. Накопичення проблемних аспектів та облікової інформації для прийняття таких рішень формується на підставі первинної документації та інформації, що утворюється в обліково-аналітичній системі підприємства. Повноваження на прийняття поточних рішень по переділу, та рішень, що можуть мати вплив на стратегію підприємства, для таких керівників не надаються, а інформація про такі рішення направляється до відповідного «центру відповідальності». Керівник «центру відповідальності» (I рівня управління) отримує інформацію для прийняття рішень у системі управлінського обліку від керівників найнижчих

рівнів управління та відповідну інформацію обліково-аналітичного відділу підприємства. На участь та повноваження у прийнятті управлінських рішень керівником “центру відповідальності” мають вплив такі основні фактори:

- можливість впливу прийнятого рішення на діяльність інших центрів відповідальності;
- величина виявлених відхилень від бюджетних показників;
- забезпеченість інформацією для якісного прийняття управлінського рішення;
- можливий вплив на стратегію підприємства.

Для прикладу, пропонуємо, узагальнену модель «точки прийняття рішення» сформувати на основі системи управлінського обліку затрат див. рис. 1.

Розглянемо детальніше рух облікової інформації та фактори що впливають на прийняття управлінських рішень відповідно до окресленої нами моделі.

Як видно з рис. 1, для прийняття рішення, яке має вплив на функціонування та результати роботи інших “центрів відповідальності”, керівник “центру відповідальності” за затратами повинен узгодити відповідне рішення з керівниками інших відповідних “центрів відповідальності”. Таким чином, рішення утворюється колегіально та враховує пропозиції всіх зацікавлених сторін. Якщо результат прийняття рішення не має суттєвого впливу на діяльність інших “центрів відповідальності” підприємства, то воно приймається керівником “центру відповідальності” за затратами.

У процесі виконання бюджету по “центру відповідальності” за затратами формується інформація про виявлені відхилення затрат. Усю сукупність відхилень, в першу чергу, слід згрупувати за величиною. Показник «точки прийняття рішення», у зв’язку із виникненням незначних або великих відхилень відповідає “центру відповідальності” за затратами. Прийняття рішення щодо впливових затрат повинно відбуватися за участю вищого керівництва підприємства.

Ще одним фактором прийняття управлінського рішення є забезпеченість інформацією щодо того чи іншого рішення. Якщо рішення у достатній мірі забезпечене відповідною інформацією, то показник «точка прийняття рішення» відповідає “центру відповідальності” за затратами. Якщо є недостатність у відповідній інформації, керівник “центру відповідальності” повинен звернутися із запитом за додатковою інформацією та прийняти відповідне управлінське рішення. Прийняття рішень не забезпечених відповідною інформацією (в умовах невизначеності) відбувається лише за участю вищого керівництва підприємства.

Останній фактор, що впливає на прийняття рішення керівником “центру відповідальності”, є вплив результату відповідного рішення на стратегію підприємства. Формування «точки прийняття рішення» формується за таким алгоритмом:

- має вплив на стратегію рішення - приймається за участю вищого керівництва;
- не має впливу – рішення приймається керівником “центру відповідальності”.

**Обчислення показника «точка прийняття рішення».** Проводячи аналітичну оцінку моделі «точки прийняття рішення» в управлінському обліку затрат (рис. 1) можна зрозуміти, що основоположним у загальній моделі є, насамперед, забезпеченість прийняття управлінського рішення необхідною інформацією. Процес прийняття колегіальних рішень (керівника “центру відповідальності” за затратами з керівниками інших “центрів відповідальності”; керівника центру відповідальності з вищим керівництвом підприємства; керівника “центру затрат” з керівником “центру відповідальності”), насамперед, зумовлений недостатніми об’ємами інформації та непоінформованістю керівника, що відповідає за окремий підрозділ з об’ємами інформації, що стосуються інших підрозділів або ж певних стратегічних планів керівників вищого рівня управління. Таким чином, показник «точки прийняття рішення» буде формуватися як сума об’ємів облікової та іншої (не облікової інформації) інформації (в інформаційних потоках підприємства), у системі управлінського обліку. На етапі прийняття рішення керівником “центру відповідальності”, показник «точки прийняття рішення» буде сформований як сума доданків (формула 1).

$$ТПР = ІПП + ІОАС + ІЦЗ + ІЦВЗ \quad (1)$$

де ТПР – показник «точки прийняття рішення»;

ІПП – загальна інформація про проблему;

ІОАС – інформація обліково-аналітичної системи підприємства;

ІЦЗ – інформація центру затрат;

ІЦВЗ – інформація центру відповідальності за затратами.

Для визначення більш обширних та стратегічних рішень, які виходять за межі “центру відповідальності” за затратами, показник «точки прийняття рішення» буде формуватись з урахуванням відповідно об’ємів інформації інших “центрів відповідальності” та інформації якою володіє керівництво вищих ієрархічних рівнів підприємства. Тому, загальна формула для визначення показника «точки прийняття рішення» буде виглядати таким чином (див. формула 2).

$$\text{ТПР} = \text{ІПП} + \text{ІОАС} + \text{ІЦЗ} + \text{ІЦВЗ} + \text{ІЦВ} + \text{ІВК} \quad (2)$$

де ІЦВ – інформація інших центрів відповідальності;

ІВК – інформація вищого керівництва підприємства.

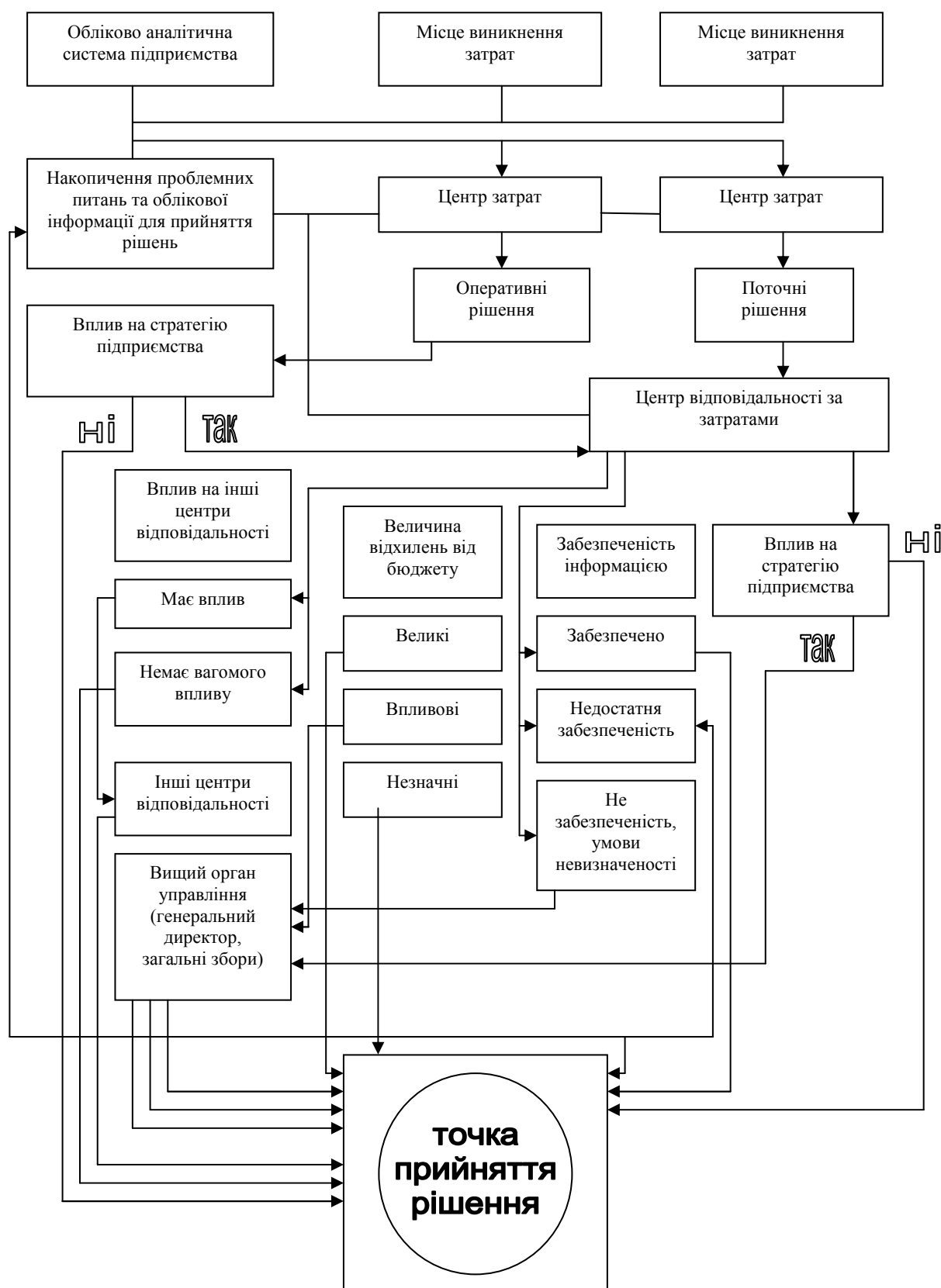


Рис.1 Модель «точки прийняття рішення» у системі управлінського обліку затрат

Варто наголосити на тому, що інформація інших «центрів відповідальності» та керівників вищих ієрархічних рівнів підприємства доповнює показник «точка прийняття рішення» у випадку недостатності інформації для прийняття рішень. Таким чином, якщо для

прийняття управлінського рішення, у керівника “центру відповідальності” за затратами, є неповні об’єми інформації, він звертається до обліково-аналітичної системи, яка вже за участю залучених працівників сфери невизначеності заповнює відповідну недостатність для досягнення повноти показника «точка прийняття рішення».

**Висновки.** Підсумовуючи вищевикладене, вважаємо за необхідність введення в термінологію управлінського обліку терміну «точка прийняття рішення». Застосування «точки прийняття рішення» в моделюванні системи управлінського обліку та управлінської організаційної структури підприємства дозволить:

по-перше, чітко розуміти причини прийняття рішень на тому чи іншому періоді господарської діяльності;

по-друге, не допускати прийняття рішень без обґрунтованої інформативної бази (складової прийняття рішення);

по-третє, забезпечити чіткий розподіл повноважень та відповідальності при побудові управлінського обліку за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності»;

по-четверте, створити ефективну систему взаємозв’язків між різними ланками управління та обліково-аналітичною системою підприємства;

по-п’яте, виділяти із сукупності прийнятих управлінських рішень ту частину, в якій відповідальність визначається як колегіальна;

по-шосте, заповнити недостатність інформації в теорії та практиці з модельного обґрунтування прийняття рішень.

Перспективи та необхідність подальших розвідок. Обґрунтування необхідності впровадження терміну «точка прийняття рішення» в системі управлінського обліку потребує певного розширення теоретичного обґрунтування та практичного застосування. Зокрема, необхідно створити облікові номенклатури, в яких би фіксувалися факти прийняття рішення із зазначенням сфери керівників, на яких поширюється відповідальність за його прийняття, що можна зробити за допомогою додатків до наказів підприємства та веденням журналу обліку прийнятих рішень.

### Використана література

1. Управленческий учет / [Энтони А. Атkinson, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг] – [3-е издание.] Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2007. – 880 с.
2. Бухгалтерський управлінський облік / [Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга та ін.]; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. — Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 480 с. – (Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів).
3. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет / Вахрушина Мария Арамовна. – [6-е изд., испр.]. - Москва: Омега – Л, 2007. – 570 с. - (учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям).
4. Голов С. Ф. Управлінський облік / Голов С. Ф. – [3-тє вид.]. – К.: Лібра, 2006. – 704 с. – (Підручник).
5. Корецький М. Х. Управлінський облік / Корецький М. Х., Дацій Н. В., Пельтек Л. В. – К.: Центр учбової літератури, 2007 – 296 с. – (Навч. посібник.)
6. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. – [10-е изд.], Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.